CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 20 de marzo de 1997 *

1. En los presentes asuntos prejudiciales acumulados, se pide al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario y, en particular, con la Sexta Directiva del IVA de una modalidad de embargo cautelar practicado por una Administración tributaria nacional sobre la devolución de importes del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») aparentemente pagados en exceso por un sujeto pasivo en relación con determinados períodos de declaración del IVA. [1] ¿Se encuentra dicho embargo comprendido dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, o debe calificarse, por el contrario, como una medida de recaudación fiscal de competencia exclusiva de los Estados miembros? Un elemento central de todos estos asuntos prejudiciales es la eventual aplicación del principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho comunitario.

I. Marco jurídico

A. *Normativa comunitaria*

2. Las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva se encuentran fundamentalmente en el Título XI, titulado «Deducciones» e integrado por los artículos 17 a 20. Con arreglo al artículo 17, el sujeto pasivo está autorizado para deducir, de las cuotas del IVA devengadas en relación con los bienes o servicios gravados que suministre, las cuotas del IVA devengadas o ingresadas por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo. Las normas que rigen el «ejercicio del derecho a deducir», que citaré en la medida en que son pertinentes, se recogen en el artículo 18. El apartado 1 del artículo 18 establece los requisitos formales de prueba, como la obligación de poseer las facturas correspondientes. En el apartado 2 del artículo 18 se dispone lo siguiente:

> «La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.»

Cuando no se cumplan los requisitos de los apartados 1 y 2 del artículo 18, el apartado 3 del artículo 18 permite a los Estados miembros fijar «las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción». En el

* Lengua original: inglés.

1 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»)

apartado 4, sumamente importante para los presentes asuntos, se dispone lo siguiente:

«Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.»

3. El Título XIII de la Sexta Directa se refiere a las «Obligaciones formales de los contribuyentes». El artículo 22 trata de las «obligaciones en régimen interior» de los sujetos pasivos, entre las que están las obligaciones en materia de registro de operaciones, presentación de declaraciones fiscales y contabilidad. El párrafo primero del apartado 4 del artículo 22 obliga a los sujetos pasivos a «presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros», que «no podrá exceder en más de dos meses el vencimiento de cada período fiscal». En el párrafo segundo del apartado 4 del artículo 22 se dispone lo siguiente:

«En la declaración deberán figurar todos los datos precisos para liquidar la cuota del impuesto exigible y determinar las deducciones que deban practicarse, incluyéndose, llegado el caso y en la medida en que sea necesario para la comprobación de la base imponible, el volumen total de las operaciones relativas a este impuesto y a esas deducciones, así como el volumen de las operaciones exentas.»

Con arreglo al apartado 5 del artículo 22, el sujeto pasivo está obligado, en principio, a «pagar la cuota neta del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de la presentación de la declaración periódica», a no ser que el Estado miembro haya fijado una fecha de pago diferente. El apartado 6 del artículo 22 permite a los Estados miembros exigir a los sujetos pasivos la presentación de «una declaración en la que se recojan todos los datos enunciados en el apartado 4 y que se refieran al conjunto de las operaciones efectuadas durante el año precedente», que «deberá incluir igualmente todos los elementos necesarios para las regularizaciones eventuales». En el apartado 8 del artículo 22, de particular importancia por lo que respecta a las medidas nacionales de recaudación fiscal, se dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, *los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude*» (el subrayado es mío).

4. El artículo 27, único artículo del Título XV de la Sexta Directiva, titulado «Medidas

de simplificación», establece un procedimiento mediante el cual los Estados miembros pueden solicitar una excepción a las disposiciones de la Directiva. El apartado 1 del artículo 27 tiene el siguiente tenor:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.»

B. *Normativa belga*

5. El Derecho belga se adaptó al apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, fundamentalmente, mediante el artículo 47 del BTW—Wetboek (Código del IVA; en lo sucesivo, «Código»), en el que se dispone que, cuando el importe de las deducciones autorizadas supere al de las cuotas del IVA devengadas durante un período impositivo, el excedente se trasladará al siguiente período impositivo. En el párrafo primero del apartado 1 del artículo 76 del Código, modificado por Ley de 28 de diciembre de 1992, [2] se establece la devolución, cuando así lo solicite el sujeto pasivo, de los excedentes pendientes al término del año civil con arreglo a las modalidades que se establezcan mediante Real Decreto. De conformidad con el párrafo segundo, mediante Real Decreto puede aprobarse la devolución de los excedentes antes incluso del término del año civil con arreglo a las modalidades establecidas al efecto. El párrafo tercero es clave para la resolución de los litigios objeto de los presentes asuntos prejudiciales, y tiene el siguiente tenor:

«Por lo que respecta a las modalidades a que se refieren los párrafos primero y segundo, podrá disponerse mediante Real Decreto, con carácter de embargo cautelar a efectos del artículo 1445 del Código Judicial, la retención a favor de la Administratie van de B. T. W., Registratie en Domeinen [Administración del IVA, de Registros y del Patrimonio del Estado].» [3]

6. Esta nueva modalidad de embargo fue introducida mediante el artículo 7 del Koninklijk Besluit (Real Decreto), de 29 de diciembre de 1992, [4] el cual introdujo, entre otros, un nuevo apartado 3 en el artículo 8^1 del que en Bélgica se conoce como Koninklijk Besluit nº 4, de 20 de diciembre de 1969, sobre devoluciones del IVA (en lo sucesivo, «Real Decreto nº 4»). [5] A efectos de las presentes remisiones prejudiciales, las dos modificaciones más importantes afectan a los párrafos cuarto y quinto del apartado 3 del artículo 8^1.

7. No obstante, importa señalar que, con arreglo al párrafo primero del apartado 3 del artículo 8^1 del Real Decreto nº 4, la devolución de cualquier excedente a su favor solicitada por un sujeto pasivo basándose en su

2 — *Belgisch Staatsblad* de 31 de diciembre de 1992.

3 — En lo sucesivo, «Administración del IVA».

4 — *Belgisch Staatsblad (vierde uitgave)* de 30 de diciembre de 1992. El texto en lengua francesa fue posteriormente modificado, y actualmente figura en la versión introducida mediante el artículo 6 del Real Decreto de 14 de abril de 1993 *(Moniteur Belge* de 30 de abril de 1993). El Real Decreto nº 4 modificado entró en vigor el 1 de enero de 1993, conforme a lo establecido en el artículo 13 del Real Decreto de 29 de diciembre de 1992.

5 — *Belgisch Staatsblad* de 31 de diciembre de 1969.

declaración está supeditada al pago de cualquier deuda tributaria que tenga pendiente. En el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8[1] se dispone lo siguiente:

«Si la deuda tributaria a que se hace referencia en el párrafo primero no constituye un crédito cierto, líquido y exigible, en su totalidad o en parte, en favor de la Administración, como sucede, en particular, cuando ha sido recurrida o cuando ha dado lugar a un procedimiento de apremio a efectos del artículo 85 del Código cuya ejecución ha sido suspendida mediante la interposición de un recurso con arreglo al artículo 89 del Código, el crédito fiscal será retenido por una cuantía equivalente a la deuda tributaria reclamada por la Administración. Esta retención tendrá carácter de embargo cautelar hasta que se resuelva definitivamente el litigio, ya sea en fase administrativa, ya mediante una resolución o sentencia judicial definitiva. Para proceder a dicha retención, se considerará cumplido el requisito establecido en el artículo 1413 del Código de Enjuiciamiento.» [6]

En el párrafo quinto del apartado 3 del artículo 8[1] del Real Decreto nº 4 se dispone lo siguiente:

«En relación con el saldo a devolver resultante de la declaración a que se hace referencia en el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 53 del Código, independientemente de que el sujeto pasivo haya optado o no por su devolución, si existen motivos fundados para sospechar o pruebas de que dicha declaración o las declaraciones relativas a períodos anteriores contienen datos inexactos, y si dichos motivos o pruebas permiten suponer la existencia de una deuda tributaria cuya existencia efectiva no puede, sin embargo, demostrarse antes de emitir la orden de pago o proceder a la operación equivalente al pago, no se procederá a librar la orden de pago de dicho saldo ni a trasladarlo al siguiente período impositivo, y el crédito fiscal quedará retenido con el fin de permitir a la Administración comprobar la exactitud de tales datos.»

La retención inhouding practicada con arreglo a los párrafos cuarto o quinto tiene por objeto proceder al embargo cautelar del crédito del IVA que, de lo contrario, sería trasladado al siguiente período impositivo o devuelto al sujeto pasivo, de conformidad con el apartado 2 del artículo 8[1].

8. Con arreglo al párrafo sexto, las sospechas fundadas o las pruebas a que se refiere el párrafo quinto deben hacerse constar mediante «processen-verbaal» (actas) [7] levantadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 59 del Código. [8] En el párrafo séptimo se dispone que la retención a que se refieren los párrafos cuarto y quinto tiene los efectos de un embargo cautelar, y se mantiene hasta que se demuestre la inexactitud de los elementos de prueba aportados en el acta a que se refiere el párrafo sexto o se acredite la exactitud de las operaciones de que se trate basándose en la información obtenida de otros Estados miembros en el marco de los mecanismos de cooperación establecidos por el Derecho comunitario. Los párrafos octavo y noveno tienen por objeto la notificación y entrada en vigor del embargo cautelar. Con arreglo al artículo 1420 del Código de Enjuiciamiento, el sujeto

6 — Aparentemente, el artículo 1413 del Gerechtelijk Wetboek (en lo sucesivo, «Código de Enjuiciamiento») se refiere a la obligación de acreditar la urgencia de las medidas cautelares solicitadas.

7 — Nota sin sentido para la versión española de las presentes conclusiones.

8 — Con arreglo al artículo 59 del Código, mientras no se demuestre lo contrario se presupone que la información contenida en un «proces-verbaal» es cierta.

pasivo afectado puede recurrir el embargo ante un beslagrechter (Juez que conoce de los procedimientos de embargo).[9] Ahora bien, con arreglo al párrafo décimo, los beslagrechters no están facultados para ordenar el levantamiento de un embargo de este tipo si no se ha demostrado la inexactitud de los elementos de prueba aportados en la correspondiente acta o no se ha obtenido la información solicitada a otros Estados miembros o en el curso de una investigación iniciada por el Parket (Ministerio Fiscal) o un onderzoeksrechter (Juez de Instrucción). Con arreglo al párrafo undécimo, una vez levantado el embargo sobre el crédito fiscal, éste podrá ser compensado, de conformidad con el párrafo segundo y sin necesidad de trámite alguno, con una deuda tributaria cierta, líquida y exigible adeudada a la Administración.

II. Hechos y procedimiento

A. *Hechos*

9. Las circunstancias fácticas de cada una de las resoluciones de remisión son diferentes. Por ello, en aras de la claridad, haré una breve descripción de cada uno de los asuntos.

i) Asunto C-286/94, Garage Molenheide

10. La sociedad demandante explota un taller mecánico en Amberes. En la declaración del IVA que presentó en relación con el período transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 1993, reclamaba el derecho a una deducción por importe de 2.598.398 BFR. No obstante, una inspección realizada en las instalaciones de la demandante llevó a la Administración del IVA local a formular serias dudas sobre la veracidad de dicha declaración. A la demandante le fue comunicado, mediante acta que le fue enviada por correo certificado el 15 de junio de 1993, que, debido a las dudas que se habían suscitado, el recaudador procedería a la retención de cualquier devolución en concepto del IVA aparentemente adeudada con arreglo a la declaración de la demandante. El 16 de junio de 1993, la demandante recibió una notificación de la retención del recaudador competente, en la que se aludía a la existencia de motivos fundados para sospechar de la exactitud de una o más de las declaraciones presentadas por la demandante. Fundamentalmente, la Administración del IVA sospecha que la demandante participó en operaciones ficticias de venta circular que generaron de manera artificial un crédito aparente durante el primer trimestre de 1993. Según la Administración del IVA, la retención del importe reclamado por la demandante en concepto de crédito era una medida cautelar. En efecto, inmovilizó dicho importe hasta tanto se dilucidase mediante resolución administrativa o judicial definitiva la realidad del supuesto crédito. La base jurídica para proceder a la retención era la versión modificada del párrafo quinto del apartado 3 del artículo 8[1] del Real Decreto nº 4.

11. El 23 de julio de 1993, la demandante interpuso ante el Rechtbank van eerste aanlag te Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes) un recurso contra la retención destinado a obtener el levantamiento del embargo, recurso éste que no prosperó. Posteriormente, apeló ante la Sala XII de lo Civil del Hof van Beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional nacional»). La demandante alegó que el embargo previsto en el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 76 del Código y en el Real

9 — La expresión equivalente en la versión francesa del Decreto es «juge des saisies». Por razones de conveniencia, teniendo en cuenta que la lengua de procedimiento es el neerlandés, en lo sucesivo se utilizará el término neerlandés. Siempre que sea necesario, se utilizará el plural, *beslagrechters*.

Decreto nº 4 era contrario al apartado 4 del artículo 18 y al artículo 27 de la Sexta Directiva. Oídas las alegaciones en contra del Abogado del Estado belga, el órgano jurisdiccional nacional decidió remitir al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA en el sentido de que permite que un Estado miembro no devuelva a sus residentes considerables excedentes de IVA ni los traslade al siguiente período impositivo, sino que, de acuerdo con modalidades fijadas en el Derecho interno, los embargue con carácter preventivo por existir indicios fundados de fraude fiscal, sin crear al efecto un título ejecutivo y sin haber obtenido una autorización con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva del IVA?»

ii) Asunto C-340/95, Schepens

12. El demandante es titular de un taller mecánico. En referencia al período que va del 1 de enero al 31 de marzo de 1993, presentó una declaración del IVA en la que reclamaba la devolución de un supuesto crédito de 3.311.438 BFR. Las inspecciones de la contabilidad del demandante efectuadas en mayo de 1993 por un inspector jefe y un auditor de la Administración del IVA llevaron a ésta a considerar que había motivos fundados para dudar de la exactitud de la declaración del demandante y pruebas de que la misma contenía datos falsos y/o incompletos. Como consecuencia de ello, el 15 de junio de 1993 se levantó un acta con las conclusiones de dichas inspecciones. Mediante notificación enviada por correo certificado el 16 de junio de 1993, se informó al demandante de las conclusiones de la Administración. Asimismo, se le facilitó una copia del acta, informándole de que, con arreglo al párrafo quinto del apartado 3 del artículo 8^1 del Real Decreto nº 4, en su versión modificada, se iba a proceder a la retención de cualquier posible devolución adeudada al demandante. La correspondiente notificación de retención fue elaborada y remitida al demandante el 18 de junio de 1993. La Administración siguió un procedimiento similar por lo que respecta a la declaración del IVA presentada por el demandante en relación con al segundo trimestre de 1993, de la cual se desprendía, aparentemente, la existencia de un crédito del IVA de 2.419.078 BFR. Tras una inspección llevada a cabo el 15 de septiembre de 1993, el 20 de septiembre de 1993 se levantó una nueva acta en la que, una vez más, se indicaba que había motivos fundados para sospechar que la declaración se basaba en datos falsos. El demandante fue informado acerca de esta segunda acta mediante carta certificada de 22 de septiembre de 1993, habiéndosele enviado ese mismo día una notificación de retención con arreglo al párrafo quinto del apartado 3 del artículo 8^1 del Real Decreto nº 4. [10]

13. Fundamentalmente, la Administración del IVA sospecha que el demandante participó en operaciones fraudulentas de venta

10 — El 26 de octubre de 1993 se levantó una segunda acta relativa a la declaración del demandante correspondiente al segundo trimestre, en la que se recogían apreciaciones adicionales.

circular. En su caso, dichas operaciones consistían, supuestamente, en la compra de diversos automóviles (de precio elevado) basándose en facturas en las que figuraban cantidades considerables en concepto de IVA pagadero por el demandante como parte del precio de compra —pese a que la Administración no tenía constancia de haber percibido nunca dichas cantidades en concepto de IVA de cualquiera de los proveedores del demandante— y la venta de esos mismos automóviles a compradores establecidos en otros Estados miembros basándose en facturas a juzgar por las cuales no se había pagado ninguna cantidad en concepto de IVA. El resultado era que las declaraciones del IVA del demandante arrojaban cantidades considerables de créditos fiscales a su favor, pese a que no pudo demostrar, por ejemplo, que ninguno de los automóviles vendidos a compradores de nacionalidad distinta de la belga hubiera llegado efectivamente a salir de Bélgica.

14. El demandante interpuso un recurso ante el Beslagrechter del Rechtbank van eerste aanlag te Antwerpen, el cual, mediante resolución de 8 de marzo de 1994, denegó el levantamiento del embargo. A continuación, el demandante interpuso un recurso de apelación ante la Sala III de lo Civil del órgano jurisdiccional nacional, el cual, habida cuenta de la controversia existente entre el demandante y el Abogado del Estado belga por lo que respecta a la compatibilidad de la normativa belga con el apartado 4 del artículo 18 y el artículo 27 de la Sexta Directiva, sometió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿Tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros, en este caso en el de Bélgica, el apartado 4 del artículo 18 y el artículo 27 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Directiva del IVA 77/388/CEE)?

2) En caso de respuesta afirmativa, ¿se opone el apartado 4 del artículo 18 de dicha Directiva a que un Estado miembro devuelva al sujeto pasivo el saldo acreedor del IVA correspondiente al período o períodos en que dicho saldo se produjo ni lo traslade al período impositivo siguiente, sino que en su lugar lo retenga a través de la figura jurídica belga de la retención, que opera como un embargo preventivo en manos de terceros en el sentido del artículo 1445 del Código de Enjuiciamiento belga, hasta que se cree un título ejecutivo al respecto y por importe de la imposición adicional correspondiente a dicho período impositivo o a períodos anteriores, si el sujeto pasivo del IVA impugna esta imposición?

3) Es aplicable el apartado 4 del artículo 18 de dicha Directiva en el supuesto de que, como afirma el Estado belga, la retención constituya una medida de recaudación?

En caso de respuesta afirmativa, ¿es aplicable el artículo 27 de dicha Directiva, en caso de que la retención forme parte de las "modalidades"?

En caso de respuesta negativa, ¿es aplicable el artículo 27 en el supuesto de que la retención constituya una medida de recaudación?

4) En caso de que el apartado 4 del artículo 18 de dicha Directiva sea aplicable a la retención ¿constituye esta figura jurídica belga una violación del principio de proporcionalidad, tal como lo ha definido el Tribunal de Justicia?»

iii) Asunto C-401/95, BRD Decan

15. A diferencia de los asuntos Garage Molenheide y Schepens, este asunto tiene por objeto un embargo practicado basándose en el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8[1] del Real Decreto nº 4. En la resolución de remisión se indica que, mediante carta certificada de 26 de septiembre de 1995, la Administración del IVA comunicó a la sociedad BRD Decan (en lo sucesivo, «demandante») que, con arreglo al párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8[1], se disponía a retener el supuesto crédito del IVA por importe de 705.404 BFR adeudado a la demandante con arreglo a su declaración del IVA relativa al período comprendido entre el 1 y el 30 de junio de 1995. La demandante solicitó al Rechtbank van eerste aanlag te Brussel (Tribunal de Primera Instancia de Bruselas; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional nacional») que levantara el embargo. Según el órgano jurisdiccional nacional, el embargo tenía por objeto una cantidad, discutida por la demandante, que figuraba en un acta de 26 de mayo de 1994 en relación con la cual la Administración del IVA notificó, el 10 de octubre de 1995, una orden de embargo por importe de 784.305 BFR, más 130.500 BFR en concepto de multa y 232.064 BFR de intereses devengados hasta el 20 de octubre de 1995.

16. De las observaciones escritas presentadas por la demandante y por el Estado belga se deduce que la supuesta deuda en concepto de IVA de la demandante correspondía al período comprendido entre el 1 de septiembre de 1990 y el 30 de agosto de 1992. El Estado sostiene que la demandante aplicó una base de prorrateo excesivamente elevada para el cálculo de las deducciones que reclama. El 30 de agosto de 1993, la Administración del IVA giró una liquidación complementaria en la que se indicaba que, en realidad, la demandante adeudaba la cantidad de 784.306 BFR (más una multa y los intereses devengados). No obstante, dicha liquidación fue formalmente recurrida por la demandante el 16 de septiembre de 1993. En consecuencia, el 26 de mayo de 1994 la Administración levantó el acta a que se refiere el órgano jurisdiccional nacional. Por último, el 26 de septiembre de 1995 se dictó, de conformidad con el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8[1] del Real Decreto nº 4, una orden de embargo por importe de 705.404 BFR (aparentemente notificada ese mismo día). [11]

17. El 13 de octubre de 1995, la demandante interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional nacional, el cual, a la luz de las alega-

11 — Las observaciones escritas del Estado belga hacen referencia, asimismo, a otra (primera) orden de embargo con arreglo al párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8[1] dictada el 15 de junio de 1994 y notificada a la demandante por correo certificado el 16 de junio de 1994, relativa a un importe de 118.984 BFR que figuraban como crédito a favor de la demandante en una cuenta especial correspondiente al período comprendido entre el 31 de enero y el 30 de abril de 1992.

ciones formuladas basándose en el Derecho comunitario, decidió someter las siguientes cuestiones al Tribunal de Justicia:

«1) ¿Debe interpretarse el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA en el sentido de que permite a un Estado miembro no devolver al sujeto pasivo del IVA el saldo acreedor del IVA de determinado período impositivo ni trasladarlo al período impositivo siguiente, sino retenerlo debido a que es titular frente a dicho sujeto pasivo de un crédito relativo a un período impositivo anterior en el caso de que el sujeto pasivo impugne dicho crédito y, por tanto, éste no constituya aún título ejecutivo, cuando el Estado miembro no haya obtenido una autorización conforme al artículo 27 de la Directiva?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA, en relación con el principio de proporcionalidad, en el sentido de que permite que el Estado miembro decida que no se puede impugnar de modo alguno la necesidad o la urgencia de la retención y que ésta no puede ser sustituida de ningún modo por una garantía ni puede ser anulada mientras no recaiga una decisión judicial firme sobre el crédito del IVA impugnado?»

iv) Asunto C-47/96, Sanders

18. Pese a que inicialmente se formuló una acusación de fraude, también este asunto tiene por objeto un embargo practicado con arreglo al párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8^1 del Real Decreto nº 4. [12] Según la resolución de remisión, en un acta levantada por la Bijzondere Belastingsinspectie (Inspección Tributaria especial) el 30 de enero de 1992, se sostiene que la sociedad demandante adeuda al Estado belga la cantidad de 370.791 BFR en concepto de IVA (más una multa de 741.582 BFR y los intereses devengados a partir del 21 de enero de 1988). Dicha deuda tiene su origen, en primer lugar, en la compra a otra sociedad de 227.000 kg de harina sin factura y, en segundo lugar, en su intervención como agente en la venta a terceros, por parte de la otra sociedad, de 403.710 kg de harina. Supuestamente, dichas actividades se desarrollaron en 1987. Mediante carta certificada de 23 de noviembre de 1994, se notificó a la demandante que el recaudador competente iba a proceder a la retención de un crédito a su favor de 236.215 BFR el 31 de octubre de 1994. De las observaciones escritas presentadas por la demandante y por el Estado belga —a las que se adjuntan copias de la correspondiente notificación y de la orden de embargo— se desprende claramente que el Estado procedió a dicha retención basándose en el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8^1. [13] El 5 de enero de 1995, la demandante interpuso un recurso en el que solicitaba, entre otras cosas, el levantamiento del embargo. Dicho

12 — La demandante afirma que, en un primer momento, se inició un proceso penal contra los administradores de Sanders. Sin embargo, posteriormente el Ministerio Fiscal decidió solicitar el sobreseimiento de la causa, que fue acordado mediante resolución judicial de 10 de diciembre de 1991. Sólo entonces se inició el procedimiento de embargo.

13 — En sus observaciones escritas, la demandante señala que, el 7 de marzo de 1996, la Administración del IVA retuvo asimismo (aparentemente basándose en el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8^1 del Real Decreto nº 4) la cantidad de 121.106 BFR, correspondiente al saldo acreedor a favor de la demandante a diciembre de 1995, en relación con la misma supuesta deuda objeto de litigio en el procedimiento principal en el asunto Sanders.

recurso fue presentado ante el Beslagrechter del Rechtbank van eerste aanlag te Brugge (Tribunal de Primera Instancia de Brujas; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional nacional»), el cual, considerando las alegaciones dispares formuladas por las partes en relación con el Derecho comunitario y remitiéndose a la cuestión prejudicial pendiente de resolución en el asunto Garage Molenheide, decidió someter al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA en el sentido de que permite a un Estado miembro no devolver al sujeto pasivo del impuesto un saldo acreedor del IVA correspondiente a un período impositivo determinado o no trasladarlo al período impositivo siguiente, sino por el contrario "retenerlo" mediante embargo preventivo practicado basándose en una liquidación correspondiente a un período impositivo anterior, cuando esta liquidación es impugnada judicialmente y, por tanto, no está basada en un título ejecutivo, y ello sin que el Estado miembro haya obtenido una autorización con arreglo al artículo 27 de la misma Directiva del IVA?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿permiten el principio de proporcionalidad del Derecho comunitario y lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA a un Estado miembro que decida que:

1) el sujeto pasivo del impuesto sólo puede impugnar el embargo (validado mediante la medida de "retención") aportando la prueba contraria de cuanto el Estado afirma en el acta y no impugnando la necesidad y la urgencia misma de la medida de retención;

2) la retención no puede ser sustituida por otra garantía ni puede ser levantada mientras no se resuelva definitivamente sobre el crédito impugnado del Estado?»

B. *Procedimiento ante el Tribunal de Justicia*

19. Dado que la fase escrita del procedimiento en el asunto Garage Molenheide estaba ya muy avanzada al plantearse la petición de decisión prejudicial en el asunto Schepens y que las cuestiones de Derecho comunitario eran muy similares en ambos casos, se suspendió el procedimiento en este último asunto hasta que el Tribunal se hubiera pronunciado en el asunto Garage Molenheide. Sin embargo, durante la vista celebrada en el asunto Garage Molenheide (en lo sucesivo, «primera vista»), el Abogado de la demandante sostuvo que la práctica de la Administración del IVA belga y la falta de discrecionalidad que los propios beslagrechters consideraban que tenían por lo que respecta al levantamiento de embargos, unidas a la inminente recepción de otras dos resoluciones de remisión prejudicial relativas a otro tipo de retención practicada por la Administración del IVA belga, suscitaban dudas sobre la proporcionalidad de todo el régimen de retenciones contemplado en la nueva versión del apartado 3 del artículo 8[1] del Real Decreto nº 4. La demandante mani-

festó que no pondría ninguna objeción al retraso que ocasionaría la acumulación de los diferentes asuntos prejudiciales. En consecuencia, mediante autos de 22 de marzo de 1996, el Tribunal de Justicia ordenó la reapertura de la fase oral del procedimiento en el asunto Garage Molenheide, mientras que el Presidente del Tribunal de Justicia ordenó, en primer lugar, la acumulación de los otros tres asuntos prejudiciales a efectos de la fase escrita y oral y de la sentencia y, en segundo lugar, la acumulación del asunto Garage Molenheide a los otros tres asuntos a efectos de la fase oral y de la sentencia. [14] Por razones de comodidad, cuando el contexto lo requiera me referiré conjuntamente a los distintos órganos jurisdiccionales nacionales y a las partes demandantes en los cuatro asuntos prejudiciales empleando, respectivamente, las expresiones los «órganos jurisdiccionales nacionales» y las «partes demandantes».

III. Síntesis de las cuestiones sometidas al Tribunal de Justicia

20. No es de extrañar que exista un alto grado de solapamiento entre las cuestiones sometidas a este Tribunal en los cuatro asuntos. En mi opinión, las cuestiones de Derecho comunitario que se plantean son fundamentalmente tres. Se refieren al efecto directo del apartado 4 del artículo 18 y del artículo 27 de la Sexta Directiva; la validez y los efectos de la retención cautelar en las circunstancias previstas en el apartado 3 del artículo 8[1] y su compatibilidad con el derecho a deducir, conferido a los sujetos pasivos por el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, y el alcance de dicha retención y, en particular, si los supuestos aparentemente limitados en que puede ser suspendida con carácter provisional son compatibles con el principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho comunitario.

14 — Dichos autos fueron dictados, respectivamente, basándose en los artículos 61 y 43 del Reglamento de Procedimiento.

IV. Observaciones

21. Se presentaron observaciones escritas y orales en representación de todas las partes demandantes con la excepción del Sr. Schepens. Presentaron observaciones escritas los Reinos de Bélgica [15] y Suecia, las Repúblicas Helénica e Italiana y la Comisión, todos las cuales, salvo Suecia, presentaron asimismo observaciones orales. [16] Por razones de comodidad, cabe resumir lo esencial de dichas observaciones como sigue.

A. *Las partes demandantes*

22. Las partes demandantes sostienen que las disposiciones del apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva son suficientemente claras, precisas e incondicionales como para

15 — Formalmente, la parte demandada en todos los asuntos prejudiciales es, de hecho, el «Estado belga». No obstante, por comodidad, en lo sucesivo la denominaré simplemente «Bélgica».

16 — La República Helénica y el Reino de Suecia presentaron observaciones escritas en los asuntos Schepens, BRD Decan y Sanders, mientras que Italia, que ya había presentado observaciones escritas en el asunto Garage Molenheide, también presentó observaciones escritas en los asuntos Schepens y BRD Decan.

tener efecto directo en los ordenamientos jurídicos nacionales de los Estados miembros. Además, sostienen, fundamentalmente, que la retención contemplada en la legislación belga es incompatible con el derecho conferido por el apartado 4 del artículo 18. A su entender, una vez nacido el derecho a deducción con arreglo a las disposiciones del artículo 17 y de los apartados 1 a 3 del artículo 18, las Administraciones nacionales del IVA no pueden supeditar dicho derecho a ningún otro requisito, sino que deben bien proceder a su devolución, bien trasladar el excedente del impuesto al siguiente período impositivo.

23. BRD Decan y Sanders sostienen asimismo que, con arreglo al apartado 2 del artículo 18 de la Sexta Directiva, el saldo del IVA deducible debe calcularse en relación con un determinado período de deducción. En consecuencia, la Administración no puede sostener que no adeuda devolución alguna por el hecho de que, supuestamente, el sujeto pasivo tenga una deuda con ella en relación con un período impositivo completamente diferente. Observan que la Administración no está obligada a aceptar el importe del excedente indicado de manera unilateral en la declaración del sujeto pasivo, sino que, por el contrario, puede comprobar la exactitud de dicha declaración. [17] Además, todas las partes demandantes alegan que, aunque el párrafo primero del apartado 4 del artículo 18 permite a los Estados miembros fijar las modalidades de devolución, no les permite someter el derecho a dicha devolución a requisitos materiales adicionales. Sostienen que el texto inglés, que emplea el término «conditions» (condiciones), difiere de las restantes versiones lingüísticas, en las cuales se utilizan términos equivalentes al concepto inglés de «details» o «arrangements». [18] A la luz de la necesidad de adoptar una interpretación uniforme de dicha disposición de Derecho comunitario, sostienen que, pese a la posible ambigüedad del texto en inglés, los Estados miembros carecen de competencia para establecer requisitos materiales aplicables a la devolución, cuestión regulada de manera exhaustiva en el artículo 17 y los apartados 1 a 3 del artículo 18. En consecuencia, las partes demandantes alegan que el régimen de retenciones aplicado en Bélgica constituye un requisito adicional inadmisible. Además, aun en el caso de que el régimen de retenciones belga se encuentre comprendido dentro de las competencias de los Estados miembros por lo que respecta a la administración del sistema del IVA, las partes demandantes alegan que, pese a ello, debe respetar el principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho comunitario. [19] Sostienen que dicho régimen restringe de manera desproporcionada el derecho a deducir garantizado por la Sexta Directiva. En primer lugar, ello se debe a que permite a las autoridades embargar los saldos pendientes en favor del sujeto pasivo de manera casi automática, sin necesidad de acreditar la necesidad de dicha medida y sin estar obligadas a aceptar garantías o compromisos alternativos aportados por el sujeto pasivo, en unas circunstancias en que no se abona indemnización alguna si finalmente se demuestra que el embargo no estaba justificado, y a que, en ese caso, tan sólo se abonan

17 — En apoyo de la tesis según la cual la Administración del IVA debe llevar a cabo esta comprobación dentro de un plazo razonable se citó la sentencia de la High Court of England and Wales en el asunto Regina/Customs and Excise Commissioners, *ex parte* Strangewood Ltd [1987] STC 502.

18 — Se hace referencia a los textos en neerlandés (regeling), alemán (Einzelheiten), francés (modalités), italiano (modalità) y español (modalidades). La versión en inglés emplea el mismo término, «conditions», tanto en el apartado 3 como en el apartado 4 del artículo 18, mientras que algunas de las restantes versiones lingüísticas utilizan términos diferentes en una y otra disposición.

19 — Entre muchas otras, se hace referencia a las sentencias, de 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia (C-276/91, Rec. p. I-4413), y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, Rec. I-5105) relativas al IVA.

intereses a partir del 1 de abril del año siguiente a aquel en que se practica el embargo. En segundo lugar, el sujeto pasivo no tiene ningún medio de impugnación efectivo contra el embargo, ya que el beslagrechter carece de competencia para examinar verdaderamente su necesidad o su fundamentación. En la segunda vista (en lo sucesivo, «segunda vista»), las partes demandantes sostuvieron que, aun suponiendo que, en contra de la opinión adoptada en la mayoría, si no en la totalidad, de la jurisprudencia belga y basándose en la formulación aparentemente inequívoca del Real Decreto nº 4, el beslagrechter pudiera, como sostiene Bélgica, suspender el embargo en tanto se resuelve sobre el fondo, la incertidumbre derivada de dicho recurso vulneraría el principio de seguridad jurídica.

B. *Bélgica y los restantes Estados miembros*

24. Bélgica, con el apoyo de la República Helénica, la República Italiana y el Reino de Suecia, alega que, si bien el apartado 4 del artículo 18 versa sobre las devoluciones del IVA, la retención de créditos fiscales constituye exclusivamente una medida recaudatoria que, como tal, no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Afirma que el apartado 1 del artículo 76 del Código trata por separado los conceptos jurídicos diferentes de *devolución* y *retención de créditos fiscales*. Mientras que la devolución de impuestos está regulada por los párrafos primero y segundo del apartado 1 del artículo 76, y debe cumplir determinados requisitos materiales y formales, la retención de créditos fiscales se rige por el párrafo tercero del apartado 1 del Código y por el Real Decreto nº 4, y constituye un concepto jurídico autónomo. En su opinión, la Sexta Directiva tiene dos objetivos fundamentales: i) la armonización de impuestos, e ii) la interpenetración de las economías con el fin de alcanzar y acelerar la consecución del mercado común por lo que respecta a la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales. Dicha armonización se consigue mediante la definición de un ámbito de aplicación del IVA uniforme en toda la Comunidad. Cada Estado miembro puede establecer su propio sistema de recaudación, siempre y cuando asegure la consecución de dichos objetivos.

25. Los Estados miembros tienen libertad para regular la recaudación del IVA, incluidas las medidas para combatir la evasión o el fraude fiscal. Bélgica invoca el apartado 8 del artículo 22 de la Sexta Directiva (citado en el punto 2 *supra*), que permite a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para la «percepción» del IVA. Esta interpretación es conforme con el principio de subsidiariedad formulado en el artículo 3 B del Tratado. Con carácter subsidiario, si se interpretara la Sexta Directiva en el sentido de que comprende las cuestiones relativas a la recaudación, Bélgica alega que la retención controvertida en los presentes procedimientos se encuentra comprendida dentro del ámbito de aplicación del apartado 4 del artículo 18, que otorga a los Estados miembros una amplia facultad discrecional en la fijación de las modalidades de devolución. [20]

20 — En el asunto Molenheide, Bélgica sostuvo que es esta facultad discrecional la que impide que el apartado 4 del artículo 18 tenga efecto directo. En sus observaciones presentadas en los tres asuntos prejudiciales posteriores no mantuvo (al menos expresamente) dicha afirmación.

26. El procedimiento de retención no funciona de modo que haga prácticamente imposible el ejercicio, por parte de los contribuyentes, de los derechos que les confiere el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, sino que, por el contrario, se limita a aplazar el reembolso del IVA ingresado en exceso hasta que pueda comprobarse la veracidad de la declaración en que se basa ese pretendido pago en exceso. No infringe el apartado 4 del artículo 18, ya que se limita a embargar con carácter provisional una cantidad que sigue reconociéndose como «activo» del contribuyente y que no deja de estar pendiente de devolución, a no ser que, finalmente, se demuestre que la declaración del contribuyente es falsa o inexacta. En consecuencia, Bélgica alega que el artículo 27 de la Sexta Directiva carece de pertinencia, ya que la recaudación del IVA no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

27. En sus observaciones escritas presentadas en los asuntos prejudiciales ulteriores, Bélgica reiteró las observaciones anteriores y sus explicaciones en torno al apartado 3 del artículo 8[1]. Al no contemplar la posibilidad de proceder a embargos provisionales, el procedimiento de embargo tradicional no ofrecía a la Administración una protección suficiente en los casos en que había que devolver o trasladar a períodos impositivos posteriores, en los tres meses siguientes a la presentación de la correspondiente declaración del IVA, los créditos fiscales declarados, aun cuando existiera un litigio sobre una deuda a la Administración del IVA correspondiente a un período anterior. Sin llegar a discutir efectivamente la veracidad del supuesto crédito fiscal, el nuevo embargo «cautelar» impide disponer, de forma provisional, de dicho crédito. Así pues, su objetivo consiste, claramente, en asegurar el pago efectivo del IVA que adeude el sujeto pasivo. En la segunda vista, Bélgica, apoyada por las Repúblicas Italiana y Helénica, afirmó que, para asegurar la exacta percepción del IVA, las Administraciones Tributarias deberían tener la facultad de contemplar su relación con el sujeto pasivo como una especie de cuenta corriente, ya que considerar por separado cada período impositivo supondría ignorar el hecho de que un crédito actual (aunque no sea objeto de controversia) puede tener su origen, exclusivamente, en declaraciones anteriores falsas o inexactas.

28. Bélgica acepta que las medidas de recaudación de impuestos no deben menoscabar en la práctica derechos conferidos por la Sexta Directiva, pero, con el apoyo de las Repúblicas Italiana y Helénica y el Reino de Suecia, sostiene que las medidas belgas impugnadas respetan el principio de proporcionalidad. En respuesta a preguntas formuladas durante la primera vista, Bélgica sostuvo que, independientemente de cuál hubiera sido la práctica preponderante, los beslagrechters podían, de conformidad con el Real Decreto nº 4, levantar, con carácter provisional, incluso los embargos basados en el párrafo quinto del apartado 3 del artículo 8[1] si no les persuadían las alegaciones relativas a la existencia de fraude o irregularidades significativas. Posteriormente, Bélgica desarrolló estas observaciones iniciales. Alega que, con arreglo al párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8[1], el beslagrechter no sólo está obligado a comprobar el cumplimiento de todas las garantías de procedimiento pertinentes,[21] sino que también puede examinar el aparente fundamento de los motivos en que se basa la retención. En la

21 — Por ejemplo, la investigación y la decisión final sobre el embargo no la adopta la oficina local del IVA correspondiente al sujeto pasivo, sino funcionarios especializados de la Administración del IVA ajenos a la misma.

expresión utilizada por Bélgica, el beslagrechter tiene derecho a proceder a un control «marginal» de la retención. Por lo que respecta a los embargos basados en sospechas fundadas de la existencia de fraude con arreglo al párrafo quinto del apartado 3 del artículo 8[1], Bélgica reconoció que la facultad de un beslagrechter para revocar una retención de este tipo es mucho más limitada; en efecto, el beslagrechter sólo puede ordenar la revocación del embargo cuando, tras haber recabado toda la información pertinente relativa al asunto, esté convencido de que su mantenimiento ha dejado de estar justificado. [22] En la segunda vista, Bélgica insistió, sin embargo, en que esto no impedía la concesión de un levantamiento provisional de una retención practicada con arreglo al párrafo quinto del apartado 3 del artículo 8[1]. En general, sostuvo que, pese a la formulación tal vez «equívoca» del párrafo séptimo del apartado 3 del artículo 8[1], un beslagrechter podía levantar provisionalmente un embargo.

C. *La Comisión*

29. La Comisión sostiene que la Sexta Directiva encomienda a los Estados miembros la lucha contra el fraude, como se pone de manifiesto por la existencia de varias referencias a su facultad para adoptar dichas medidas. [23] En relación con el apartado 4 del artículo 18 y, en particular, con la interpretación de la expresión «la cuantía de las deducciones autorizadas», la Comisión alega que el ejercicio del derecho a deducir sólo puede regirse por las condiciones establecidas en la Sexta Directiva; no puede estar supeditado a la aprobación de la Administración nacional del IVA. No obstante, la Comisión sostiene que las medidas de retención aplicadas en Bélgica constituyen medidas recaudatorias y, en consecuencia, no están comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. En consecuencia, Bélgica no estaba obligada a solicitar una autorización con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 27.

30. No obstante, las medidas recaudatorias adoptadas por los Estados miembros no deben menoscabar los principios en que se basa el sistema común del IVA comunitario. La Comisión establece una analogía con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el artículo 27 de la Sexta Directiva. [24] En el marco de dicho procedimiento, la Comisión tiene la ventaja de estar plenamente informada con antelación de las medidas propuestas, por lo que está en condiciones de asegurar que respetan el principio de proporcionalidad [25] que, según afirma, también se aplica a las medidas recaudatorias de

22 — Aunque en el párrafo quinto no se utiliza el término «fraude», en la segunda vista el Abogado de Bélgica alegó que los actos de retención basados en el párrafo quinto se limitaban, en la práctica, a los casos de fraude. Se trata de casos en los que existen sospechas de aportación de «información inexacta» que puede dar lugar a una deuda tributaria cuya cuantía no puede determinarse de manera fácil e inmediata. Según el Abogado, no sucedería lo mismo en el caso de eventuales deudas derivadas de simples inexactitudes o errores de cálculo cometidos en anteriores declaraciones, cuya cuantía podría calcularse con relativa facilidad.

23 — En particular, se remite al apartado 8 del artículo 22, así como al apartado 1 de la Parte A del artículo 13, al apartado 1 de la Parte B del artículo 13, al apartado 1 del artículo 14 y al artículo 15.

24 — La Comisión se refiere, en particular, a las sentencias de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica (324/82, Rec. p. 1861), y de 7 de abril de 1987, Comisión/Francia (196/85, Rec. p. 1597).

25 — También se hace referencia a la jurisprudencia relativa a la proporcionalidad de las sanciones por infracciones de la normativa sobre el IVA: sentencias de 25 de febrero de 1988, Drexl (299/86, Rec. p. 1213), y Comisión/Francia, citada en la nota 19 *supra*. En la segunda vista, se invocó también la reciente sentencia de 23 de enero de 1997, Pastoors y Trans-Caap (C-29/95, Rec. p. I-285).

que se trata en el presente caso. En opinión de la Comisión, el Tribunal de Justicia debería limitarse a definir determinados criterios, cuya aplicación concreta debe corresponder al órgano jurisdiccional nacional. En el caso de los embargos practicados con el fin de garantizar el pago de una deuda tributaria anterior controvertida, cabe presuponer que las medidas son desproporcionadas. Sin embargo, no sucede lo mismo cuando los embargos se basan en dudas fundadas o en pruebas de la existencia de fraude. En sus observaciones escritas, la Comisión enumera una serie de criterios que, en su opinión, debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional al aplicar el principio de proporcionalidad. Fundamentalmente, se trata de la existencia de garantías de procedimiento en la fase anterior a la retención; la existencia de un medio de impugnación judicial efectivo contra la retención; una relación entre la cantidad embargada y la supuesta deuda tributaria, y la posibilidad de que las autoridades acepten garantías alternativas que ofrezcan una seguridad equivalente. A la luz de las observaciones contradictorias presentadas por lo que respecta a las competencias del beslagrechter, en la segunda vista, la Comisión afirmó que un elemento pertinente debería ser si, al imponer la retención, la Administración del IVA está obligada a emprender acciones judiciales sobre el fondo en relación con las supuestas deudas tributarias. No obstante, afirmó que exigir a las Administraciones Tributarias nacionales tratar cada período impositivo del IVA por separado sería incurrir en un formalismo excesivo.

V. Análisis

A. *Efecto directo*

31. En el asunto Schepens, se pregunta expresamente al Tribunal de Justicia si el apartado 4 del artículo 18 y el artículo 27 de la Sexta Directiva tienen efecto directo. Habida cuenta del posible conflicto entre el régimen de retención cautelar aplicado en Bélgica y el derecho conferido a los sujetos pasivos por el apartado 4 del artículo 18, queda clara la pertinencia de esta cuestión, por lo que, en mi opinión, el Tribunal de Justicia debe responderla. [26] No obstante, está menos clara la pertinencia de la existencia o no de efecto directo del artículo 27, que no ha sido invocado por Bélgica, para la resolución del asunto Schepens. No creo que el Tribunal de Justicia necesite responder a dicha cuestión.

32. En una jurisprudencia reiterada, este Tribunal ha declarado que, aún después de vencido el plazo establecido para la adaptación del Derecho interno a la misma, una Directiva a la que no se haya adaptado o se haya adaptado de manera incorrecta el Derecho interno debe ser a la vez suficientemente precisa e incondicional para que los particulares puedan invocar directamente sus disposiciones ante los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro. [27] El derecho de los particulares a invocar la Sexta Directiva ha sido reiteradamente confirmado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. [28] En su sentencia en el asunto BP Soupergaz, el Tribunal afirmó lo siguiente: [29]

«De acuerdo con esta jurisprudencia, aunque el margen de maniobra de que disponen los

26 — Aunque los párrafos primero y segundo del apartado 1 del artículo 76 del Código parecen incorporar al ordenamiento jurídico belga el derecho conferido por el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, el alcance de dichas disposiciones queda limitado por el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 76 y por el Real Decreto nº 4.

27 — Véanse, entre otras, las sentencias de 5 de abril de 1979, Ratti (148/78, Rec. p. 1629) y, como más reciente, de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, Rec. p. I-3325).

28 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), y de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883).

29 — Sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 28 *supra*, apartado 34.

Estados miembros para aplicar determinadas disposiciones de la Sexta Directiva es relativamente amplio, los particulares pueden invocar ante el Juez nacional las disposiciones de la Directiva que sean suficientemente claras, precisas e incondicionales.»

El Tribunal declaró, entre otras cosas, que las disposiciones de los apartados 1 y 2 del artículo 17 relativas al derecho a deducción «responden a los mencionados criterios y, por ello, confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con dichas disposiciones». [30] Dichas disposiciones están estrechamente relacionadas con el apartado 4 del artículo 18, el cual, en mi opinión, por las razones que a continuación se exponen, cumple los mismos criterios.

33. Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supera la de las cuotas devengadas, el apartado 4 del artículo 18 obliga a los Estados miembros a «trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución», salvo que «el excedente sea insignificante». En sus observaciones escritas, Garage Molenheide alega que este texto es absolutamente claro. Desde el momento en que la cantidad de que se trata no es insignificante, la Administración Tributaria está obligada a hacer una de las dos cosas. Aunque, en el asunto Garage Molenheide, el Estado belga negó inicialmente ante el órgano jurisdiccional nacional el efecto directo del apartado 4 del artículo 18, no mantuvo dicha postura en las observaciones formuladas ante este Tribunal. En respuesta a la cuestión expresamente planteada en el asunto Schepens, la Comisión, con bastante razón, sostiene que el apartado 4 del artículo 18 es suficientemente claro y preciso como para tener efecto directo, y puede invocarse directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

34. Las diferencias de opinión acerca de lo que constituya un excedente «insignificante» no pueden impedir, en mi opinión, que un órgano jurisdiccional nacional sea capaz de identificar, en la mayoría de los casos, un excedente tributario significativo que debe ser devuelto o trasladado a un período posterior. Además, puesto que el objetivo de la Sexta Directiva en materia de deducciones es asegurar que «el derecho a deducir nazca en el momento en que es exigible el impuesto deducible», [31] está claro que la libertad de los Estados miembros para denegar la devolución de excedentes «insignificantes» es muy limitada. En consecuencia, en mi opinión, invocar el párrafo segundo del apartado 4 del artículo 18 como base para denegar el efecto directo de dicho artículo «confunde [...] el problema del efecto jurídico con el de la facultad discrecional de que dispone el Estado respecto de la actuación misma de incorporación de la Directiva». [32]

30 — Sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 28 *supra*, apartado 35.

31 — Véase el apartado 1 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

32 — Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Mancini en el asunto en el que recayó la sentencia de 4 de diciembre de 1986 Federatie Nederlandse Vakbeweging (71/85, Rec. pp. 3855 y ss., especialmente p. 3867), punto 3.

35. Todas las partes demandantes alegan que la facultad discrecional que otorga a los Estados miembros el párrafo primero del apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva no les permite supeditar el ejercicio del derecho a devolución a requisitos materiales. Considero que, con arreglo a la primera frase del apartado 4 del artículo 18, tan sólo se permite a los Estados miembros fijar los procedimientos necesarios o las modalidades concretas para proceder a dichas devoluciones. [33] En realidad, ni siquiera el hecho de que se disponga de una «multiplicidad de soluciones alternativas» [34] para dar cumplimiento a una obligación impuesta por una Directiva impide que la misma tenga efecto directo cuando «su contenido puede determinarse con suficiente precisión basándose únicamente en las disposiciones de la Directiva». [35] En consecuencia, estoy convencido de que la obligación impuesta por el apartado 4 del artículo 18 es clara, precisa e incondicional, y puede tener efecto directo.

33 — En el asunto Federatie Nederlandse Vakbeweging, se preguntó al Tribunal de Justicia si el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva 79/7/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, relativa a la aplicación progresiva del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materia de Seguridad Social (DO 1979, L 6, p. 24; EE 05/02, p. 174) tenía efecto directo. Las dudas suscitadas giraban en torno al principio de no discriminación contemplado en la Directiva, ya que los Países Bajos tenían (al menos) cuatro maneras distintas de adaptar su Derecho interno a la misma. Sin embargo, el Tribunal de Justicia desestimó la tesis según la cual dichas opciones privaban de su carácter incondicional a la obligación impuesta por la disposición pertinente.

34 — Esta es la expresión utilizada por el Tribunal para describir la objeción formulada por Irlanda en contra del efecto directo de la Directiva 79/7 en la sentencia de 24 de marzo de 1987, McDermott y Cotter (286/85, Rec. p. 1453), apartado 15.

35 — Sentencia de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros (asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, Rec. p. I-5357), apartado 17. En la sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 28 *supra*, el Tribunal declaró que el apartado 1 de la Parte A y los apartados 1 y 2 de la Parte B del artículo 11, así como los apartados 1 y 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, tenían efecto directo, «pese a la facultad discrecional conferida a los Estados miembros por el apartado 2 de la Parte B del artículo 11 para aplicar como base imponible de las importaciones el valor definido en el Reglamento nº 803/68» (conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs, punto 48), ya que «no dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación» (apartado 35).

B. *El alcance del apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva*

i) Introducción

36. Frecuentemente se ha subrayado la «neutralidad» del sistema del IVA. [36] Sólo el consumidor final soporta el coste total del impuesto, y la base de todo el sistema es que el IVA «únicamente se devenga sobre cada transacción una vez deducido el importe del IVA que ha gravado directamente el coste de los diferentes elementos constitutivos del precio». [37] Cada agente económico que interviene en el proceso repercute al siguiente agente económico (o al consumidor) el componente del IVA que grava sus compras. En este sistema, el derecho a deducir el IVA soportado sobre los insumos es un elemento fundamental. [38] A largo plazo, cada agente económico neutraliza este IVA soportado practicando las correspondientes deducciones, y recupera el Impuesto sobre el Valor Añadido que se le ha imputado cargándolo sobre el precio que cobra a sus clientes. El flujo de liquidez puede ser favorable o desfavorable para el agente económico pero, por principio, sólo de manera temporal. Cuando, durante un determinado período impositivo, sus insumos superan a sus ventas, el flujo de liquidez se ve afectado de manera negativa, ya que se ve obligado, aunque sea de manera temporal, a soportar la carga del IVA que grava sus insumos hasta que pueda repercutirlo en parte a sus clientes y en parte a la

36 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 16, y de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartado 15.

37 — Véase la sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409), apartado 10.

38 — En el apartado 16 de la sentencia Rompelman, citada en la nota 36 *supra*, se describe como un «elemento básico» del sistema.

Administración tributaria. En principio, las solicitudes de devolución deben ser poco frecuentes; presuponen que se está operando a pérdida o, al menos, que existe una diferencia negativa entre las facturas de insumos y las facturas de ventas durante un período contable determinado, lo que puede tener graves repercusiones en la liquidez. Básicamente, el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros elegir entre dos opciones una vez acreditado el derecho a devolución en relación con un período impositivo determinado. Pueden bien proceder al pago inmediato, o bien aplazarlo hasta el final del siguiente período impositivo. En muchos casos, este aplazamiento eliminará la necesidad de proceder a devolución alguna, ya que el agente económico vuelve a entrar en beneficios en el siguiente período. Sin embargo, el derecho conferido a los sujetos pasivos por el apartado 4 del artículo 18 prohíbe a los Estados miembros proceder a la retención de la devolución durante más de un período y, desde luego, hacerlo de manera indefinida en la esperanza, o con la mera expectativa de que el agente económico vuelva a ejercer su actividad de forma rentable.

ii) Definición de postura

37. No creo que el efecto directo del apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, por sí solo, sea suficiente para declarar la incompatibilidad de las medidas belgas impugnadas. Las partes demandantes alegan, con razón, que el fundamento del derecho a «las deducciones autorizadas» a efectos del apartado 4 del artículo 18 se encuentra en el artículo 17 y en los apartado 1 a 3 del artículo 18 y que, «a falta de una disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos», debe permitirse al contribuyente ejercitar dicho derecho «inmediatamente para la totalidad del IVA que haya gravado las operaciones anteriores». [39] Por consiguiente, los Estados miembros sólo están autorizados para limitar el *derecho* a la deducción «cuando puedan basarse en alguna de las excepciones previstas en la Sexta Directiva». [40] En el caso de que las deducciones autorizadas superen las cuotas devengadas, la neutralidad del sistema comunitario del IVA supone que el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución. Sin embargo, nada impide a los Estados miembros adoptar medidas cautelares destinadas a cerciorarse de la veracidad del aparente excedente de las deducciones derivado de la información contenida en la correspondiente declaración efectuada por el sujeto pasivo. Un sistema de control destinado a verificar las deducciones «autorizadas» a efectos del apartado 4 del artículo 18 antes de proceder a su pago no conculca el derecho a deducir del sujeto pasivo.

38. En la sentencia en el asunto Jeunehomme y otros, [41] el Tribunal de Justicia, remitiéndose al apartado 8 del artículo 22, declaró que, cuando exigen que una factura contenga determinadas indicaciones suplementarias a las exigidas en la letra a) del apartado 1 del artículo 18 y en la letra b) del apartado 3 del artículo 22, los Estados miembros no están obligados a recurrir al procedimiento contemplado en el artículo 27 para «garantizar la exacta percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como su control por la

39 — Véase la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 27.

40 — Sentencia Lennartz, *ibidem*, apartado 29.

41 — Sentencia de 14 de julio de 1988 (asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517).

Administración fiscal». [42] Si los Estados miembros están facultados para definir la información que deben contener las facturas que dan derecho a deducción, también deberían estarlo para adoptar medidas cautelares destinadas a garantizar la exacta percepción de los impuestos.

39. Esta opinión se confirma, asimismo, por la reciente sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Reisdorf. [43] En dicho asunto, también relativo a las facturas, el Tribunal confirmó la compatibilidad con la Sexta Directiva de la «facultad de los Estados miembros [...] [de] garantizar la recaudación del IVA y su control por parte de la Administración tributaria [...]». [44] Asimismo, declaró que «el artículo 18 de la Sexta Directiva sólo se refiere, como indica el epígrafe que lo encabeza, al ejercicio del derecho a deducción, sin regular la prueba de este derecho una vez ejercido por el sujeto pasivo». [45] Estoy convencido de que los Estados miembros son competentes, en el marco de sus sistemas nacionales de recaudación del IVA, para adoptar medidas para protegerse contra el riesgo de efectuar devoluciones en casos en que no existe un crédito real del IVA. La adopción de medidas cautelares de control permite ponderar los intereses de la Hacienda Pública nacional y el interés del sujeto pasivo en recibir el pago inmediato de cualquier cantidad a la que, a primera vista, parezca tener derecho con arreglo al apartado 4 del artículo 18. Considero que esta interpretación del apartado 4 del artículo 18 es compatible con la referencia que éste hace a la obligación de los Estados miembros de proceder a la devolución «de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas». Con carácter subsidiario, el apartado 8 del artículo 22 permite a los Estados miembros «establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude». No me parece relevante el hecho de que la normativa belga se encuentre excluida del ámbito de las materias armonizadas mediante la Sexta Directiva o esté comprendida, en principio, dentro de dicho ámbito, pero autorizada por el apartado 8 del artículo 22 del mismo. En cualquier caso, debe someterse al examen de la proporcionalidad, en la medida en que puede infringir la Directiva (véanse los puntos 42 a 54 de estas conclusiones).

40. En la segunda vista, el Abogado que representa a BRD Decan y Sanders alegó que el apartado 4 del artículo 18 debe interpretarse a la luz del apartado 2 del artículo 18 y que, en consecuencia, una vez que un Estado miembro ha verificado que efectivamente adeuda un crédito fiscal en relación con un determinado período impositivo, dicho Estado miembro está obligado a permitir al sujeto pasivo el ejercicio inmediato del derecho a deducir en relación con dicho crédito. Concuerdo con la Comisión, cuyo Agente calificó de excesivamente formalista dicho enfoque. Es más realista considerar que la relación entre el sujeto pasivo y la Administración nacional del IVA es análoga a una cuenta corriente. Las partes demandantes se remiten, entre otros, al asunto Comisión/

42 — *Ibidem*, apartado 16 de la sentencia. El Abogado General Sir Gordon Slynn reconoció expresamente que «la Sexta Directiva no constituyó una armonización completa de todas las normas relativas a la administración de[l] sistema de[l] IVA» y que «el Consejo dejó a los Estados miembros la facultad de exigir que figuren otras indicaciones en la factura, necesarias para el buen funcionamiento del sistema, siempre que las medidas adoptadas persigan los fines contemplados en la Directiva, no establezcan excepciones al régimen comunitario y no limiten su alcance» (Rec. 1988, pp. 4517 y ss., especialmente p. 4533).

43 — Sentencia de 5 de diciembre de 1996 (C-85/95, Rec. p. I-6257).

44 — *Ibidem*, apartado 24.

45 — *Ibidem*, apartado 26.

Francia, [46] en el que este Tribunal declaró que «a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores». [47] En aquel asunto, el Decreto francés impugnado sólo permitía la deducción de una fracción del IVA soportado por la adquisición o construcción de inmuebles cuando dichos inmuebles eran arrendados y la renta era inferior a la quinceava parte de su valor. En cambio, la normativa belga en materia de retenciones no limita el derecho a la deducción; simplemente, establece que el pago de la devolución puede aplazarse de manera provisional. Si se impidiera enteramente a los Estados miembros aplazar la devolución de los créditos fiscales generados durante un determinado período, aun cuando no sean objeto de controversia, por el hecho de existir una controversia sustancial en relación con un período impositivo anterior, sus intereses económicos podrían verse a menudo gravemente comprometidos. Tampoco creo que el apartado 4 del artículo 18 deba interpretarse en el sentido de que limita el derecho de los Estados miembros a oponerse a una devolución en los casos en que han obtenido una sentencia firme sobre una deuda del sujeto pasivo correspondiente a un período impositivo anterior o sobre el carácter fraudulento del supuesto crédito del IVA. Además, no creo que la compatibilidad de una retención provisional de un pago adeudado con arreglo al apartado 4 del artículo 18 deba depender de que se acredite la existencia de una relación causal con una deuda o un pago inferior a la cuota devengada en un período impositivo anterior.

41. Tal como reconoció el Tribunal de Justicia en la sentencia BP Soupergaz, los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación en la aplicación de las disposiciones del sistema del IVA. Dicho margen de apreciación tiene dos aspectos. En primer lugar, los pormenores rutinarios de las disposiciones relativas a la recaudación del impuesto, que normalmente figuran en el Derecho nacional, no son objeto de regulación alguna en la Sexta Directiva. Con carácter casi marginal, diría, por ejemplo, que puede haber circunstancias en que un Estado miembro no devuelva, en sentido estricto, un crédito reconocido, sin por ello poner en entredicho la aplicación del apartado 4 del artículo 18. Si el sujeto pasivo tiene una deuda equivalente claramente acreditada en concepto de IVA devengado, de modo que se produce una situación en la que, simultáneamente, adeuda y se le adeudan importes claros y ciertos, carecería de sentido proceder a la devolución, cuando es posible compensar ambas deudas entre sí. Tal situación podría producirse si, en una anterior declaración del IVA por lo demás no controvertida, se hubiera producido un pago inferior a la cuota tributaria devengada, ya fuera por error o por falta de liquidez. Más en general, se deja a los Estados miembros la responsabilidad de administrar la totalidad del sistema del IVA. Como ya se ha indicado (punto 39 de estas conclusiones), no es necesario determinar si ello se debe a que tales materias no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva o a que son objeto de una autorización expresa, por ejemplo, en virtud del apartado 8 del artículo 22. Sin embargo, medidas comprendidas dentro del ámbito de aplicación del apartado 8 del artículo 22 pueden, inevitablemente, afectar a la obligación de los Estados miembros de proceder a la devolución inmediata con arreglo al apartado 4 del artículo 18, en cuyo caso (por las razones que se expondrán más adelante) es necesario, de conformidad con el Derecho comunitario, examinar la proporcionalidad de dichas medidas; en otras palabras, su adecuación en relación con el objetivo que persiguen.

46 — Sentencia citada en la nota 36 *supra*.
47 — *Ibidem*, apartado 16.

C. *La aplicación del principio de proporcionalidad*

42. El hecho de que el funcionamiento de una retención del tipo de la impugnada en los presentes asuntos prejudiciales no infrinja, en sí mismo, el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva no implica necesariamente que sea compatible con el Derecho comunitario. Aunque los Estados miembros sigan siendo competentes para definir sus propios sistemas de recaudación del IVA, están, sin embargo, obligados a aplicar dichos sistemas con arreglo a lo dispuesto en la Sexta Directiva y especialmente en sus disposiciones fundamentales, como son las relativas al derecho a deducir.

i) El objetivo de las medidas de retención

43. A mi entender, no cabe duda que las medidas de retención del tipo de las controvertidas en los presentes asuntos prejudiciales persiguen un objetivo legítimo. Los Estados miembros que han presentado observaciones señalan con razón que, puesto que los ingresos derivados del IVA corresponden casi enteramente a los Estados miembros, está claro que éstos tienen un interés legítimo en adoptar las medidas adecuadas para proteger sus intereses económicos. Esto es también, en mi opinión, lo que en esencia reconoce el apartado 8 del artículo 22 de la Sexta Directiva. Como he afirmado anteriormente (punto 38), el apartado 8 del artículo 22 no permite a los Estados miembros contravenir otras disposiciones de la Sexta Directiva con el fin de evitar el fraude o garantizar una recaudación eficaz del impuesto. A este respecto, el artículo 27 contempla expresamente un procedimiento mediante el cual los Estados miembros pueden solicitar al Consejo una autorización para aplicar, entre otras, medidas nacionales destinadas a evitar «fraudes o evasiones fiscales» contrarios a la Sexta Directiva. Este Tribunal ha declarado de forma reiterada que dichas medidas deben respetar el principio de proporcionalidad. Así, por ejemplo, en el asunto Comisión/Bélgica, [48] declaró que las medidas notificadas con arreglo al artículo 27 deben ir encaminadas a «evitar fraudes o evasiones fiscales, pero no pueden, en principio, establecer excepciones respecto de la base imponible del IVA contemplada en el artículo 11, salvo dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar dicho objetivo». [49] Por ello, considero que la Comisión tiene razón al sostener que las medidas nacionales que, pese a no estar basadas en una autorización con arreglo al artículo 27, pueden afectar los derechos conferidos por la Sexta Directiva deben respetar el principio de proporcionalidad. En síntesis, cuando es menester conciliar potenciales conflictos entre la aplicación de medidas nacionales de recaudación fiscal, como la retención cautelar en Bélgica, y el derecho fundamental a la deducción de los excedentes del IVA garantizado por la Sexta Directiva, las medidas

48 — Sentencia citada en la nota 24 *supra*.

49 — *Ibidem*, apartado 29. Debe señalarse que las medidas controvertidas en aquel asunto existían ya el 1 de enero de 1977 y, por tanto, estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones transitorias contempladas en el apartado 5 del artículo 27. Sin embargo, no hay razón alguna para suponer que el Tribunal de Justicia hubiera adoptado una postura diferente de no haber sido aplicable el apartado 5 del artículo 27; véanse, a este respecto, mis conclusiones de 27 de febrero de 1997 en el asunto en el que recayó la sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle (C-63/96, Rec. p. I-2847) y, especialmente, los puntos 25 a 28.

nacionales pertinentes no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo.

44. Esta opinión se ve sustentada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Así, por ejemplo, en el asunto Balocchi, declaró que la facultad otorgada a los Estados miembros, con arreglo al apartado 5 del artículo 22, de obligar a los sujetos pasivos a efectuar pagos a cuenta del IVA en el curso de un período fiscal no les permitía exigir el pago de un porcentaje fijo (el 65 %) de la cuota total exigible por un período impositivo aún no concluido. [50] De ello se desprende que los Estados miembros no tienen una facultad discrecional ilimitada en la gestión de sus sistemas de recaudación fiscal.

ii) Control jurisdiccional efectivo

45. En una situación como ésta, para empezar, la eficacia del control jurisdiccional exigido por el Derecho comunitario impone a las autoridades de los Estados miembros la obligación de comunicar los motivos de sus decisiones. [51] En el presente caso, esta función la desempeña el «acta» que debe levantarse y notificarse debidamente al sujeto pasivo para que la Administración del IVA pueda ejercer su derecho a retener el pago. En la medida en que, por lo que a ello respecta, el Derecho belga establece una adecuada notificación y comunicación de los motivos al sujeto pasivo cuyo derecho a la devolución es aplazado, cumple las exigencias del Derecho comunitario a este respecto.

En la segunda vista, el Abogado que representa a BRD Decan y Sanders cuestionó que las garantías procesales previas a la retención fueran suficientes en la práctica. Ahora bien, esta es una cuestión que corresponde dilucidar al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que tiene la competencia y capacidad para interpretar la normativa belga pertinente.

46. La obligación de los Estados miembros de garantizar la eficacia del control jurisdiccional requiere, además, que los órganos jurisdiccionales nacionales cuenten con competencias suficientes para garantizar un adecuado equilibrio entre los derechos del sujeto pasivo y los derechos e intereses de la Administración del IVA. Evidentemente, la naturaleza y el alcance del recurso jurisdiccional están condicionados por el contexto y el tipo de riesgo que se pretende evitar con una determinada medida. Por ejemplo, en los asuntos Werner y Leifer y otros, [52] el Abogado General Sr. Jacobs expresó, en relación con un asunto completamente diferente, su opinión de que «por lo general, la naturaleza de los problemas que surgen en los casos en que peligra la seguridad exterior de un Estado miembro impedirá al órgano jurisdiccional efectuar un examen de proporcionalidad estricto». Teniendo en cuenta que se efectuaban valoraciones basándose en informaciones secretas cuya exactitud no podía ser examinada por el Tribunal, consideró difícil garantizar el pleno control jurisdiccional. Los presentes asuntos no están comprendidos dentro de dicha categoría excepcional.

50 — Sentencia Balocchi, citada en la nota 19 *supra*.

51 — Sentencia de 15 de octubre de 1987, Heylens y otros (222/86, Rec. p. 4097), apartados 14 y 15.

52 — Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en los asuntos en los que recayeron las sentencias de 17 de octubre de 1995, Werner (C-70/94, Rec. p. I-3189), y Leifer y otros (C-83/94, Rec. pp. I-3231 y ss., especialmente p. I-3191), punto 65.

47. Los párrafos cuarto y quinto del apartado 3 del artículo 8-1 del Real Decreto nº 4 comprenden un abanico de supuestos y situaciones prácticas. En un extremo se encuentran los casos de imputaciones fundadas de fraude basadas en pruebas objetivas fiables, contemplados en el párrafo quinto. En el otro, se encuentran los casos en que existen auténticas controversias en relación con cuestiones de hecho o de interpretación jurídica que, a lo sumo, pueden dar lugar a una reclamación de la Administración tributaria recurrida por el sujeto pasivo. En un caso como el presente, en el que se pide al Tribunal de Justicia, fundamentalmente, que proporcione criterios que permitan al órgano jurisdiccional nacional, en ejercicio de *su* función de control jurisdiccional, apreciar si la aplicación de las medidas nacionales impugnadas puede menoscabar, en la práctica, la eficacia del derecho conferido por el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia no debería, en mi opinión, formular normas detalladas. En su lugar, debe proporcionar una orientación general sobre la naturaleza de la facultad discrecional que debe atribuirse a los órganos jurisdiccionales nacionales competentes.

iii) Definición de postura

48. En primer lugar, destacaría que el Derecho comunitario no debe imponer una obligación estricta de que la normativa nacional establezca que se proceda, en la fase de control jurisdiccional de la decisión de retención, a un examen minucioso del fondo de los hechos y la fundamentación de la reclamación de la Administración Tributaria. En los presentes asuntos, tal como se deduce, del tenor, en particular, del párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8[1] del Real Decreto nº 4, la resolución definitiva de la reclamación tributaria controvertida debe esperar a que recaiga una sentencia judicial definitiva. Esto último presupone un examen detallado de las cuestiones de hecho y de Derecho, así como la posibilidad de recurrir ante instancias superiores en el marco del sistema judicial nacional. Esto lleva necesariamente tiempo y, de hecho, en la segunda vista, el Abogado de Garage Molenheide insistió en el hecho de que muchas de esas reclamaciones permanecen pendientes durante años. No es de extrañar. Sin embargo, el presente caso tiene por objeto disposiciones relativas a la retención provisional del pago con carácter de medida cautelar. Por su propia naturaleza, este tipo de medidas no se prestan a la resolución definitiva de las cuestiones controvertidas. No creo que pueda esperarse que el beslagrechter resuelva con carácter definitivo complejas cuestiones de hecho y de Derecho en litigio, sino sólo con carácter provisional y por motivos de urgencia.

49. Aun así, en principio, el beslagrechter debería tener la facultad de ordenar la revocación de la retención. En las observaciones presentadas, especialmente en la segunda vista, hubo un considerable desacuerdo entre los Abogados de las partes demandantes, por un lado, y los de Bélgica, por otro, acerca del alcance o la existencia o no de una facultad discrecional del beslagrechter. De hecho, esta situación de incertidumbre parece reflejarse en cierta medida en el proceder dispar de los distintos beslagrechters. A algunos se les califica de muy estrictos en la interpretación de sus competencias, mientras que otros parecen

haber adoptado posturas más laxas. Evidentemente, estas cuestiones de Derecho belga no pueden ser dilucidadas por este Tribunal, que sólo puede indicar, como queda dicho, la naturaleza de la facultad discrecional, que debe existir efectivamente *y cuya existencia debe ser conocida con carácter general* si se quieren proteger debidamente los derechos conferidos por el Derecho comunitario.

50. Por supuesto, el criterio fundamental consiste en que la medida adoptada sea proporcional al objetivo que se pretende alcanzar con ella. En otras palabras, no debe ir más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar dicho objetivo, a saber, la protección de la propia Administración del IVA en su función de garantizar la integridad financiera del sistema y recaudar el impuesto. Por analogía, aplicaría el principio enunciado por el Tribunal de Justicia en el asunto Comisión/Bélgica [53] en relación con una excepción con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva, según el cual las medidas adoptadas «para evitar fraudes o evasiones fiscales» no pueden establecer excepciones a la base imponible del IVA establecida en el artículo 11, «salvo dentro de los límites estrictamente necesarios para conseguir dicho objetivo». Este planteamiento permite adoptar algunos principios generales de orientación. Suscribo el planteamiento propuesto por la Comisión en la segunda vista, a saber, que, en casos como los comprendidos en el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 8[1] de Real Decreto nº 4 —en líneas generales, los casos de deudas controvertidas— se parta del supuesto de inexistencia de proporcionalidad y que, de manera análoga, en casos como los comprendidos en el párrafo quinto, especialmente en aquellos basados en indicios fundados de la existencia de fraude, la presunción opere en sentido contrario.

51. La decisión que debe adoptar un órgano jurisdiccional nacional por lo que respecta al mantenimiento o revocación de una medida de retención debe depender, como todas las medidas cautelares, de las circunstancias particulares de cada caso. Intentaré esbozar el planteamiento correcto en diversas circunstancias. Considero que el interés preponderante debe ser la necesidad de proteger los ingresos procedentes del IVA. Parece como si la disposición relativa a la retención que figura en el apartado 3 del artículo 8[1] del Real Decreto nº 4 invirtiera el requisito usual en el Derecho belga para considerar que existe urgencia, a saber, la necesidad urgente de proteger los ingresos. En mi opinión, la Administración del IVA debe poder justificar, en todos los casos, las medidas adoptadas basándose en su necesidad; esto es, demostrar la existencia de una verdadera y urgente necesidad de proteger los ingresos fiscales. En los casos comprendidos en el párrafo quinto, el acta debe acreditar, a primera vista, la existencia de sospechas fundadas de fraude o, alternativamente, la existencia de pruebas de que en las declaraciones correspondientes a períodos anteriores se ha declarado una deuda considerablemente menor a la cuota efectivamente devengada, por lo que cabe prever la existencia de una deuda en favor de la Administración del IVA. Huelga decir que esta deuda prevista debe ser de cuantía suficiente para justificar la retención del pago. Con esta salvedad, la existencia de pruebas de la existencia de fraude o declaración de una deuda tributaria considerablemente menor a la cuota efectivamente devengada (aunque no constituya un fraude) podría llevar a un órgano jurisdiccional nacional a estimar, razonablemente, que los intereses fiscales necesitan protección. Ahora bien, para determinar la existencia de dicha necesidad

53 — Sentencia citada en la nota 24 *supra*, apartado 29.

deben tenerse en cuenta todas las demás circunstancias relevantes. Por ejemplo, la dimensión de la empresa administrada por el sujeto pasivo y su estabilidad financiera pueden convencer a un órgano jurisdiccional de que no hay necesidad de proceder a la retención. Si, por el contrario, se pone de manifiesto que dicha empresa corre el riesgo de incurrir en una situación de insolvencia o quiebra, cabe pensar razonablemente que, en una situación incierta, no debe pagarse a una empresa una deuda que puede ir a parar a la masa de acreedores y dejar de estar disponible para atender la reclamación de la Administración Tributaria.

52. En la segunda vista, las partes demandantes contradijeron en varias ocasiones la afirmación de Bélgica según la cual un beslagrechter puede revocar una retención, en especial en los casos contemplados en el párrafo quinto. Ni que decir tiene que, al margen de la aparente ambigüedad del Derecho belga, el principio de proporcionalidad del Derecho comunitario exige que el sujeto pasivo disponga de una oportunidad real de control jurisdiccional. Así, «incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros, en virtud del principio de cooperación establecido por el artículo 5 del Tratado, proporcionar la protección jurídica que se deriva para los justiciables del efecto directo del Derecho comunitario». [54] Dado que no existe ninguna norma comunitaria que regule la recaudación del IVA, corresponde a los ordenamientos jurídicos internos «designar a los órganos jurisdiccionales competentes y regular las modalidades procesales de los recursos desatinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el efecto directo del Derecho comunitario confiere a los justiciables». [55] En las circunstancias que concurren en los presentes asuntos prejudiciales, los órganos jurisdiccionales belgas y, en particular, los beslagrechters, deben garantizar que, al sopesar los derechos de los sujetos pasivos contemplados en el apartado 4 del artículo 18 con los de la Hacienda Pública, no «hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario». [56]

53. Cuando el beslagrechter conoce de casos como los contemplados en el párrafo cuarto, soy de la opinión de que no debería permitirse el mantenimiento de la retención a menos que existan pruebas convincentes de la necesidad de proteger a la Hacienda Pública. Esta circunstancia no se limitaría a los casos de insolvencia inminente, aunque éste sería un supuesto importante. Además, no considero que los intereses de la Hacienda Pública requieran la adopción de órdenes de retención destinadas no sólo a proteger el pago de las supuestas deudas tributarias (más los intereses devengados por las mismas), sino también a garantizar el pago de multas administrativas impuestas en relación con dichas supuestas deudas. Una retención de ese tipo constituiría una interferencia injustificable en el ejercicio del derecho a deducir.

54. A mi juicio, el beslagrechter debe estar en condiciones de formarse, sobre la base de su apreciación de los numerosos elementos fácticos que puede esperar encontrar, una opinión equilibrada con respecto a la necesidad de adoptar una medida de retención para

54 — Sentencia de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec. p. I-4599), apartado 12.

55 — *Ibidem.*

56 — *Ibidem.*

proteger los intereses de la Administración del IVA, tomando en cuenta: la solidez y el fundamento aparentes de las pruebas de la existencia de fraude o declaración de una deuda tributaria menor a la cuota efectivamente devengada; la probabilidad de recuperar debidamente el importe reclamado una vez plenamente resuelto el litigio; la estabilidad financiera del sujeto pasivo; el tiempo que probablemente transcurra antes de la resolución del litigio; además de ponderar cumplidamente la necesidad del sujeto pasivo de cobrar el importe que se le adeuda para la continuación de su actividad. Tal como afirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia Factortame y otros, [57] «la plena eficacia del Derecho comunitario se vería igualmente reducida si una norma de Derecho nacional pudiera impedir al Juez, que conoce de un litigio regido por el Derecho comunitario, conceder medidas provisionales para garantizar la plena eficacia de la resolución judicial que debe recaer acerca de la existencia de los derechos invocados con base en el Derecho comunitario». Además, un sujeto pasivo cuyo recurso principal contra la Administración del IVA finalmente prospere debe tener derecho a una indemnización efectiva por parte de Bélgica, que incluya los intereses devengados a partir de la fecha en que la devolución retenida hubiera sido pagada de no haber sido por la retención.

VI. Conclusión

55. A la luz de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las diversas cuestiones planteadas por los tres órganos jurisdiccionales nacionales que han sometido cuestiones en estos cuatro asuntos acumulados:

«1) El apartado 4 del artículo 18 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, es suficientemente claro, preciso e incondicional para poder ser directamente invocado por los sujetos pasivos en los sistemas judiciales internos de los Estados miembros.

2) Las disposiciones nacionales que permiten la retención cautelar de los créditos del IVA supuestamente adeudados a un sujeto pasivo por un determinado período impositivo no son, en principio, incompatibles con el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva.

57 — Sentencia de 19 de junio de 1990, Factortame y otros (C-213/89, Rec. p. I-2433), apartado 21.

3) No obstante, las medidas de retención del IVA no deben ir más allá de lo estrictamente necesario para proteger los intereses fiscales de los Estados miembros, garantizando la recaudación efectiva del IVA, y los órganos jurisdiccionales nacionales deben garantizar que los sujetos pasivos cuyo ejercicio del derecho a deducir conferido por el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva se vea afectado por dichas medidas de retención disfruten de garantías de procedimiento efectivas con anterioridad a la adopción de la medida, que deben incluir, entre otras, una comunicación razonable de los motivos de la retención propuesta y la oportunidad de instar un control jurisdiccional efectivo de las medidas tras su adopción por parte de la Administración del IVA. En caso de retención de un crédito del IVA no controvertido basada en una deuda del IVA controvertida correspondiente a un período impositivo anterior, las disposiciones nacionales que presuponen la urgencia y/o necesidad de la medida de retención no deberán ser tenidas en cuenta por el órgano jurisdiccional nacional ante el cual se presente una solicitud de revocación provisional de la retención; dicho órgano jurisdiccional deberá tener la facultad de determinar por sí mismo, sobre la base de todas las pruebas disponibles y de todas las circunstancias pertinentes, incluida la existencia de modalidades alternativas efectivas de protección para la Administración del IVA, si existe una necesidad urgente de proceder a la retención. No obstante, dicha necesidad urgente no puede ir más allá de asegurar la cuantías de la deuda controvertida (más los intereses). En caso de retención basada en sospechas fundadas de fraude u otras irregularidades graves en la situación fiscal del sujeto pasivo que invoca su derecho a un crédito del IVA, el tribunal o Juez que conozca de una solicitud de suspensión provisional de la retención debe estar facultado para revocar la retención en las condiciones que estime adecuadas si no queda convencido, basándose en las pruebas contradictorias aportadas por el sujeto pasivo, de la autenticidad de las dudas formuladas por la Administración del IVA. En todos los casos de retención cautelar, la Administración del IVA deberá proceder, si prosperan las pretensiones del sujeto pasivo en su recurso principal contra la retención, al pago de los intereses devengados por el importe retenido desde el momento en que, de conformidad con las normas de deducción habitualmente aplicadas en dicho Estado miembro de conformidad con la Sexta Directiva, dicho importe hubiera debido ser pagado al sujeto pasivo.»